

Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires  
Instituto de Investigaciones en Administración, Contabilidad y  
Métodos Cuantitativos para la Gestión

## Sección de Investigaciones Contables

### “DOCTRINA Y CONTAMINACIÓN AMBIENTAL”

**RICARDO J.M. PAHLEN**  
**ANA MARÍA CAMPO**

Dr. RICARDO JOSÉ MARÍA PAHLEN

- Doctor en Ciencias de Dirección, F.C.E. – U.A.D.E.
- Contador Público, F.C.E.-U.B.A.
- Master en Administración de Negocios,  
M. B. A. University of Baltimore, Estados Unidos.
- Especialista en Gestión Universitaria, U.N.M.P.
- Profesor Titular Plenario de la asignatura Sistemas Contables,  
F.C.E.-U.B.A.
- Profesor Titular Regular de la asignatura Contabilidad Patrimonial,  
F.C.E.-U.B.A.
- Profesor Titular Plenario y Profesor Titular Regular del Grupo de  
asignaturas Contabilidad, F.C.E.-U.B.A.
- Docente Investigador categorizado 1, F.C.E.-U.B.A.

Mg. ANA MARÍA CAMPO

- Contadora Pública, F.C.E.-U.B.A.
- Master en Dirección y Administración de Empresas (Madrid)
- Profesora Titular Interina Ad-Honorem de las asignaturas  
Teoría Contable y Contabilidad Patrimonial, F.C.E.-U.B.A.
- Profesora Asociada Regular de las asignaturas Contabilidad  
Patrimonial, Sistemas Contables y Grupo de asignaturas  
Contabilidad, F.C.E.-U.B.A.
- Profesora Titular Regular Contabilidad III (Estados Contables),  
F.C.E.-U.N.L.P.
- Docente Investigadora categoría III, Ministerio de Educación,  
Programa de Incentivos a Docentes-Investigadores de las  
Universidades Nacionales.



## **DOCTRINA Y CONTAMINACIÓN AMBIENTAL**

### **SUMARIO**

#### **Palabras Clave Resumen**

- 1. Introducción**
- 2. Los recursos naturales y los entes**
- 3. Evolución del término “activo”**
- 4. Jurisprudencia y contaminación ambiental**
- 1. El aporte del sistema contable**
- 6. Conclusiones**

#### **PALABRAS CLAVE:**

**IMPACTOS AMBIENTALES REGIONALES  
INFORMACIÓN CONTABLE PATRIMONIAL  
CUALIDADES DE LA INFORMACIÓN CONTABLE  
ACTIVOS Y PASIVOS MEDIOAMBIENTALES  
EVOLUCIÓN DE LA TERMINOLOGÍA CONTABLE**

#### **Resumen**

Los entes cada día son más conscientes del impacto causado por las actividades por ellos desarrolladas: productoras o prestadoras de servicios, sobre el medioambiente y la protección medioambiental no pasa a ser un dilema frente al desarrollo, sino un elemento a considerar.

Las empresas deben asumir un compromiso de prevención, y en muchos casos revertir la contaminación y degradación ambiental causadas por sus actividades. Surge así un concepto de responsabilidad

medioambiental, donde los entes son los encargados de asegurar un desarrollo sustentable, obligándose a “adoptar estrategias comerciales y efectuar actividades que cumplan con las necesidades de la empresa y de sus accionistas en el presente, mientras se protegen y se refuerzan los recursos humanos y naturales que serán necesarios en el futuro”.

El desarrollo sustentable propone compatibilizar tres dimensiones del desarrollo: el económico, el social y el ambiental para alcanzar un estado de gobernabilidad que suministre bienestar y niveles de calidad de vida acordes con las aspiraciones ciudadanas. Este equilibrio rara vez se logra, aún en países altamente desarrollados; la dificultad está presente en llegar a encontrar experiencias genuinas que nos indiquen el camino por seguir.

La incorporación de los efectos medioambientales en los entes, supone la existencia de un sistema de información que permita captarlos, para su posterior registración; caso contrario, se estaría midiendo de forma no adecuada la rentabilidad de la actividad empresarial. Este escenario, exige un análisis de las actividades: industriales, comerciales o de prestación de servicios realizadas y una identificación del impacto ambiental en los informes que brinde el sistema contable, caso contrario la información contable no cumpliría con todos los requisitos, al carecer de “confiabilidad”, y para que ese informe contable sea confiable debe reunir entre otros requisitos los de “aproximación a la realidad”, “esencialidad”, “integridad”, indicados en el Marco Conceptual – Resolución Técnica 16 FACPCE, en Argentina.

La información contable a ser presentada a terceros cumple un rol importante ante los distintos usuarios, que fue cambiando en los últimos tiempos. Hasta la década de los 70, en el siglo XX, la función de los estados contables era demostrar que los recursos del ente habían sido empleados adecuadamente, es decir exigía ese enfoque de la función administrativa, el uso eficiente y rentable de los recursos y su protección con respecto a los factores del contexto económico.

Hemos destacado los cambios verificados por la doctrina contable del término activo, modificaciones consideradas luego por las normas contables, y es donde nos preguntamos si no habrá llegado el momento

de investigar la posibilidad de tomar el “recurso natural” en el marco de la contabilidad patrimonial con su aporte positivo al patrimonio del ente y no exclusivamente a aquél como generador de quebrantos al comprobarse su agotamiento o reducción.

Fallos como el “Mendoza” que imponen al Estado Nacional argentino, al de la Provincia de Buenos Aires y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires un urgente saneamiento del Riachuelo, muestran una tendencia al reclamo indemnizatorio de millones de víctimas de tragedias ambientales previsibles, darán lugar a estudios para una tecnología limpia, innovaciones que sean eficientes y no perjudiquen al medio ambiente. No es la naturaleza la que está en peligro, en mayor medida el peligro está orientado hacia la subsistencia del hombre y su sistema de vida y la conservación de este capital natural implicará inexorablemente el reconocimiento de un activo.

## **1. Introducción**

Los entes cada día son más conscientes del impacto causado por las actividades por ellos desarrolladas: productoras o prestadoras de servicios, sobre el medioambiente y la protección medioambiental no pasa a ser un dilema frente al desarrollo, sino un elemento a considerar.

Las empresas deben asumir un compromiso de prevención, y en muchos casos revertir la contaminación y degradación ambiental causadas por sus actividades. Surge así un concepto de responsabilidad medioambiental, donde los entes son los encargados de asegurar un desarrollo sustentable, obligándose a “adoptar estrategias comerciales y efectuar actividades que cumplan con las necesidades de la empresa y de sus accionistas en el presente, mientras se protegen y se refuerzan los recursos humanos y naturales que serán necesarios en el futuro”<sup>1</sup>.

El desarrollo sustentable propone compatibilizar tres dimensiones del desarrollo: el económico, el social y el ambiental para alcanzar un estado de gobernabilidad que suministre bienestar y niveles de calidad de vida

---

<sup>1</sup> Informe Nº 28-Auditoria y Medio Ambiente- Comisión de Estudios de Auditoria- CPCECABA- Diciembre 1996

acordes con las aspiraciones ciudadanas. Este equilibrio rara vez se logra, aún en países altamente desarrollados; la dificultad está presente en llegar a encontrar experiencias genuinas que nos indiquen el camino por seguir.

El cambio climático es un tema que viene siendo alertado desde hace años, “pero nunca antes la advertencia había alcanzado la contundencia y la legitimidad que acaba de darle Naciones Unidas en Bruselas. Según alerta un informe aprobado por los principales expertos del mundo en cambio climático, el impacto del calentamiento global será más rápido y destructivo de lo que se preveía. Habrá más muertes y enfermedades, hambrunas, sequías, incendios, inundaciones y tornados y se acelerará la extinción de especies y el deshielo de los glaciares; y en América Latina, hacia el 2050, podrían verse afectadas la mitad de sus tierras agrícolas. Algunos expertos hablaron hasta de pérdida”.<sup>2</sup>

Uno de los puntos más trascendentes de este Informe realizado por el Panel Intergubernamental de Expertos sobre el Cambio Climático (IPCC) es que confirma la responsabilidad humana en esta incipiente tragedia que enfrenta el mundo, y el principal causante del aumento global de la temperatura desde mediados del siglo XX es muy probablemente el aumento del efecto invernadero originado por el hombre.

La Corte Suprema de Justicia dictó el fallo “Mendoza” imponiendo al Estado Nacional Argentino, al de la Provincia de Buenos Aires y al de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que encaren con urgencia el saneamiento del Riachuelo.

La incorporación de los efectos medioambientales en los entes, supone la existencia de un sistema de información que permita captarlos, para su posterior registración; caso contrario, se estaría midiendo de forma no adecuada la rentabilidad de la actividad empresarial. Este escenario, exige un análisis de las actividades: industriales, comerciales o de prestación de servicios realizadas y una identificación del impacto ambiental en los informes que brinde el sistema contable, caso contrario la información contable no cumpliría con todos los requisitos, al carecer de

---

<sup>2</sup> Diario Clarín del 7 de abril de 2007; página 50. Argentina

“confiabilidad”, y para que ese informe contable sea confiable debe reunir entre otros requisitos, ya indicados en el Marco Conceptual Resolución Técnica 16 FACPCE, en Argentina, los de:

- ✓ “aproximación a la realidad”: “Para ser creíbles, los estados contables deben presentar descripciones y mediciones que guarden una correspondencia razonable con los fenómenos que pretenden describir, por lo cual no deben estar afectados por errores u omisiones importantes ni por deformaciones dirigidas a beneficiar los intereses particulares del emisor o de otras personas.....Al practicar las estimaciones recién referidas, los emisores de estados contables deberán actuar con prudencia, pero sin caer en el conservadurismo. No es aceptable que los activos, ganancias, o ingresos se midan en exceso, o que los pasivos, pérdidas o gastos se midan en defecto, pero tampoco lo es la aplicación de criterios contables que conduzcan a la medición en defecto de activos, ganancias o ingresos o a la medición en exceso de pasivos o gastos”.
- ✓ “esencialidad”: “Para que la información contable se aproxime a la realidad, las operaciones y hechos deben contabilizarse y exponerse basándose en su sustancia y realidad económica. Cuando los efectos instrumentales o las formas legales no reflejen adecuadamente los efectos económicos de los hechos o transacciones, se debe dar preeminencia a su esencia económica, sin perjuicio de la información, en los estados contables, de los elementos jurídicos correspondientes.”
- ✓ “integridad”: “La información contenida en los estados contables debe ser completa. La omisión de información pertinente y significativa puede convertir a la información presentada en falsa o conducente a error, y por lo tanto, no confiable.”<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> Resolución Técnica 16 FACPCE. Texto unificado FACPCE y CPCECABA. Errepar. Año 2006.

## 2. Los recursos naturales y los entes

En un trabajo anterior, sosteníamos que “los entes deben cumplir con determinados axiomas para favorecer los objetos marcados por un desarrollo sostenible, entre ellos:

- ✓ la provisión de recursos naturales
- ✓ la absorción de residuos, es decir la asimilación de los desechos y residuos generados en actividades de producción y consumo
- ✓ la provisión de servicios medioambientales

En cuanto a la provisión de recursos naturales atendiendo a la posibilidad de su utilización por el ente, si bien representan elementos y fuerzas de la naturaleza que el hombre puede utilizar y aprovechar para satisfacer sus necesidades, no se debe dejar de lado que pueden afectar el proceso de producción y tienen su origen en fenómenos o procesos naturales que escapan al control del hombre. Cabe agregar que no siempre se consideran recursos naturales a los mismos elementos de la naturaleza, sino sólo aquellos que se pueden transformar”.<sup>4</sup>

Frente al paradigma hoy vigente, con relación a la necesidad de que la información contable a presentarse debe satisfacer necesidades de información de distintos usuarios, destacando a usuarios tipo: inversores y acreedores, actuales y potenciales, a quienes les interesa conocer si de la administración del patrimonio del ente se podrían generar recursos que les permita cobrar sus deudas o retirar dinero por vía de dividendos, cabe preguntarnos si el patrimonio del ente puede verse incidido cuantitativamente a raíz de una mayor y mejor o menor y peor administración de determinado recurso natural. Este paradigma puede decirse que ha perdido relevancia por no haber podido solucionar

---

<sup>4</sup> Pahlen Acuña Ricardo J.M. y Campo Ana M.- “Las ventajas competitivas de ciertos recursos naturales en el segmento de la contabilidad patrimonial”. Trabajo presentado a las XXVI Jornadas Universitarias de Contabilidad. Universidad Argentina John Kennedy. Buenos Aires. Octubre 2005



problemas relacionados con el reconocimiento de intangibles generados internamente por el ente, donde no surgió una transacción comercial y por ende no puede reconocerse el “conocimiento” generado en el ente o las ventajas comparativas que puede generar una sociedad por una mayor y mejor administración de determinado recurso natural.

En muchas ocasiones los entes han tomado decisiones sin considerar el marco donde desarrollan sus actividades, generando externalidades negativas, ese conjunto de impactos generados por las organizaciones que inciden en el entorno social y ambiental, al ser muy pocos de ellos internalizados, el sistema contable los ha ignorado y no se incluyeron en la conformación de los costos de esos entes.

### **3. Evolución del término “activo”**

La teoría contable debe nutrir a las normas, al respecto cabe mencionar que “el objetivo principal de la Teoría Contable es suministrar una base para la predicción de las conductas y los hechos contables. Asumimos, como un artículo de fe, que es posible construir una Teoría Contable. Una Teoría se define como un conjunto de definiciones construidas en forma interrelacionada (conceptos) y de proposiciones que presentan un punto de vista sistemático respecto a los fenómenos mediante relaciones específicas respecto a variables con el propósito de explicar y predecir los fenómenos”<sup>5</sup>.

El segmento de la contabilidad patrimonial se ocupa del patrimonio” del ente en sentido económico: recursos y obligaciones, pero debe respetar para la elaboración de su producto final: los estados contables, normas que evidentemente tuvieron como fuente y sustento a la teoría contable.

Es así como podemos distinguir en la teoría contable una doctrinaria, basada en opiniones de autores e investigadores sobre temas generales o específicos y corrientes de opinión y otra normativa que sustenta las normas dictadas por organismos profesionales autorizados. La teoría

---

<sup>5</sup> García Casella Carlos Luis donde cita a Belkaoui Ahmed Riahi. Curso Universitario de Introducción a la Teoría Contable (Primera Parte) Editorial Economizarte. Año 2000.

contable normativa da lugar a las normas contables que no siempre cumplen con todos los requisitos que definieron previamente los Marcos Conceptuales. Por razones de falta de objetividad, se determina la imposibilidad de reconocimiento contable de ciertos bienes.

La información contable a ser presentada a terceros cumple un rol importante ante los distintos usuarios, que fue cambiando en los últimos tiempos. Hasta la década de los 70, en el siglo XX, la función de los estados contables era demostrar que los recursos del ente habían sido empleados adecuadamente, es decir exigía ese enfoque de la función administrativa, el uso eficiente y rentable de los recursos y su protección con respecto a los factores del contexto económico.

Este enfoque separaba la propiedad del control de los recursos. Cabe mencionar que así tipifica parte de la doctrina contable a los arrendamientos, bajo la denominación de “enfoque de la propiedad legal” un autor argentino indica que “de acuerdo con su perspectiva:

- a) mientras que el bien arrendado no fuese adquirido por el arrendatario, se lo consideraba un activo del arrendador;
- b) las cuotas de arrendamientos se consideraban ingresos del arrendador y costos del arrendatario en los períodos a los que ellas correspondían.

Este enfoque es inadecuado porque todo contrato de arrendamiento transfiere los beneficios y riesgos inherentes al bien arrendado, Por otra parte, da preeminencia a formas jurídicas que podrían no reflejar adecuadamente la realidad, violando así el requisito de esencialidad o sustancia sobre la forma, que debería satisfacer la información contable”.<sup>6</sup>

Otro enfoque se basó en la utilidad de la información contable para tomar decisiones, básicamente de usuarios externos. Frente al desarrollo de los mercados de valores y de la economía, los usuarios que requieren información pasan a ser los inversores y los acreedores actuales y potenciales.

---

<sup>6</sup> Fowler Newton Enrique. Contabilidad Superior. La Ley. 5ta. Edición. Año 2005

Sobre la base de ese enfoque de la “utilidad” para los usuarios tipo se elaboró el marco Conceptual del IASB y la Resolución Técnica 16 FACPCE. Este último considera “usuarios tipo: cualquiera fuere el ente emisor, a sus inversores y acreedores, incluyendo tanto a los actuales como a los potenciales; adicionalmente en los casos de entidades sin fines de lucro no gubernamentales, a quienes les proveen o podrían suministrar recursos (por ejemplo los socios de una asociación civil) y en los casos de entidades gubernamentales, a los correspondientes cuerpos legislativos y de fiscalización”.<sup>7</sup>

Por otra parte el Marco Conceptual del IASB contiene esta presunción “entre los usuarios de los estados financieros se encuentran los inversores, presentes y potenciales, los empleados, los prestamistas, los proveedores y otros acreedores comerciales, los clientes, los gobiernos y sus organismos públicos, así como el público en general. Debería agregarse que los acreedores que utilizan los estados financieros de una entidad son tanto los actuales como los potenciales, ya que estos últimos están interesados en determinar si ella podrá reembolsar los fondos que eventualmente le presten, así como los correspondientes cargos financieros.”<sup>8</sup>

La inclusión de los accionistas como usuarios de la información contable se justifica por la relación que existió entre los conceptos de “propiedad” y de “administración” de los recursos del ente y los acreedores pues representan los titulares de los derechos de cobro frente al ente que asumió la deuda.

Aquellos inversores presentes y potenciales que estén conscientizados con el impacto medioambiental que pueden generar determinados entes, apuestan a entes ecológicos, y necesitan conocer si existen riesgos motivados por un uso irracional de los recursos naturales que puedan afectar futuros rendimientos del patrimonio de dicho ente y en consecuencia la rentabilidad de su inversión, como así también ventajas

---

<sup>7</sup> Resolución Técnica 16 FACPCE. Texto unificado FACPCE y CPCECABA. Errepar. Año 2006.

<sup>8</sup> Fowler Newton Enrique- Normas Internacionales de Información Financiera. La Ley. 1ra. Edición. Bs.As. Año 2006

comparativas de ese ente respecto de otro que no tenga similar comportamiento.

Es sabido que en la terminología contable el concepto de “activo” ha variado en los últimos tiempos, no relacionándose en la actualidad con la existencia de “propiedad”. Al respecto, la Resolución Técnica 16 FACPCE prescribe que “un ente tiene un activo cuando, debido a un hecho ya ocurrido, controla los beneficios económicos que produce un bien (material o inmaterial) con valor de cambio de uso para el ente... El carácter de activo no depende ni de su tangibilidad ni de la forma de adquisición (compra, producción propia, donación u otra) ni de la posibilidad de venderlo por separado ni de la erogación previa de un costo ni del hecho de que el ente tenga la propiedad”.<sup>9</sup>

Cabe agregar que la evolución del término “activo” en las normas contables se encuentra ligado a la premisa donde la teoría contable es necesariamente la encargada de nutrir permanentemente a las mencionadas normas. En relación con la evolución de la terminología, se debería destacar que este enfoque de los beneficios y de los riesgos está presente en la definición de activo, pues se debería contabilizar un arrendamiento “como una compraventa financiada cuando los beneficios y riesgos inherentes al bien pasan del arrendador al arrendatario (no tienen restricciones a su empleo, paga los impuestos sobre el bien, las reparaciones del mismo, etc.) en cuyo caso el contrato suele denominarse arrendamiento financiero....Está claro que un arrendamiento puede considerarse financiero aunque no se presuma la transferencia final de la propiedad legal del bien.”<sup>10</sup>.

Cabe preguntarnos si el reconocimiento contable de las ventajas competitivas que algunos recursos naturales aportan al aumento del patrimonio del ente, no deberían ser consideradas como tales en los informes a presentar a terceros, no olvidando la evolución del concepto de activo que hoy considera el Marco Conceptual, donde no se requiere propiedad sino solamente que se cumpla con el enfoque de los beneficios y riesgos que allí se indica. El hecho de ignorar el buen manejo de los

---

<sup>9</sup> Resolución Técnica 16 mencionada en 7)

<sup>10</sup> Fowler Newton Enrique. (Obra mencionada en 6)

recursos naturales por un ente, provocan un alejamiento a la estimación contable de un valor del ente y su capacidad para generar riqueza carecería de objetividad, pues presentaría sesgos hacia la subvaluación del patrimonio, cuando solo estaríamos reconociendo las contingencias negativas o las deudas emergentes de un inadecuado uso de esos recursos naturales.

“Si bien el concepto de responsabilidad social escapa de los alcances de este enfoque de utilidad de la información contable”, la sola existencia de activos intangibles que se generan internamente en los entes y la forma en que el ente administra los recursos-aquellos de su propiedad y también los otros sobre los cuales goza de los beneficios y soporta los riesgos- genera la necesidad de un nuevo cambio en la terminología contable adoptada por la normas contables profesionales. La contabilidad patrimonial centra su atención en el patrimonio, pues lo debe representar y medir, respetando requisitos de la información contable como el de integridad y utilidad, y frente a este concepto de responsabilidad social empresarial aparece un nuevo activo intangible para el ente.

Luego de ese enfoque de la toma de decisiones y de la utilidad se han visto ampliados los usuarios de la información contable, y no solo se trata de accionistas y prestamistas, sino también de clientes, empleados, gobierno, y la Sociedad en su totalidad. Este enfoque de la responsabilidad tiene una visión de la contabilidad construida sobre una base social que trasciende los intereses privados que están en juego y prioriza el campo de la responsabilidad de la profesión contable, aportando al sistema contable una visión integral: una concepción social fundamentada en el Interés público, partiendo de algunas premisas de la teoría general de la contabilidad y redefiniendo su marco conceptual.

#### **4. Jurisprudencia y contaminación ambiental**

Destacaremos a continuación un fallo del 22 de junio de 2006 sobre daños y perjuicios derivados de la contaminación ambiental; al respecto un grupo de vecinos encabezado por Beatriz Silvia Mendoza, todos con domicilio en la Capital Federal y en la Provincia de Buenos Aires, interpusieron una demanda contra el Estado Nacional Argentino (Poder Ejecutivo Nacional), la Provincia de Buenos Aires, el Gobierno de la

Ciudad de Buenos Aires y contra cuarenta y cuatro (44) empresas que desarrollan su actividad industrial en las adyacencias de la Cuenca Hídrica Matanza-Riachuelo, a fin de obtener una indemnización por los daños y perjuicios sufridos a raíz de la contaminación ambiental de dicho río.

Responsabilizan al Estado Nacional al producirse la situación denunciada sobre una vía navegable e interjurisdiccional (que abarca parte de la Capital Federal y once partidos de la Provincia de Buenos Aires), respecto de la cual éste tiene facultades de regulación y control, en virtud de lo dispuesto en el Artículo 75, incs. 10 y 13 de la Constitución Nacional. Atribuyen responsabilidad a la Provincia de Buenos Aires por tener el dominio originario sobre los recursos naturales existentes en su territorio, de conformidad con lo establecido en los Artículos 121 y 124 de la Ley Fundamental.

También responsabilizan a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en su carácter de corribereña del Riachuelo, el que constituye, en el área de su jurisdicción, un bien de su dominio público y, además, al estar obligada a utilizar equitativa y razonablemente sus aguas y el resto de los recursos naturales del río, su lecho y subsuelo, sin causar perjuicio sensible a los demás corribereños, por tener su jurisdicción sobre todas las formaciones insulares aledañas a sus costas, con los alcances permitidos por el Tratado del Río de la Plata y porque le corresponde preservar la flora y la fauna de su ecosistema, como reserva natural, según lo señala el Artículo 8º de la Constitución local.

Asimismo, indican que demandan a las empresas aledañas por volcar directamente al río los residuos peligrosos, por no construir plantas de tratamiento, por no adoptar nuevas tecnologías y por no minimizar los riesgos de su actividad productiva.

Proponen como medida cautelar innovativa y/o autosatisfactiva la creación de un "Fondo de Asistencia y Remediación Ambiental" o "Fondo de Compensación Ambiental", de carácter autónomo y de subrogación, mediante la afectación directa de recursos del Estado Nacional, de la Provincia de Buenos Aires y de la Ciudad de Buenos Aires, en su calidad de coautores solidariamente responsables, de conformidad con el Artículo

34 de la Ley Nº 25.675 General del Ambiente. A su vez, solicitan una anotación de litis en los registros de la Inspección General de Justicia y en el Registro Público de Comercio de las respectivas jurisdicciones y en el Libro de Accionistas de cada una de las empresas codemandadas, de manera de asegurar la percepción de las indemnizaciones en caso de resultar responsables, las acciones de regreso por parte del Fondo, el pago de las Tasas de Evaluación y Fiscalización y las multas que pudieren corresponder.

También peticionan que se ordene al PEN (Comité Ejecutor del Plan de Gestión Ambiental y Manejo de la Cuenca Hídrica Matanza-Riachuelo) la reanudación y continuación hasta su finalización del Plan de Gestión y que se establezcan plazos perentorios para que éste, a través del Ministerio de Salud, y otros organismos de salud de las distintas jurisdicciones involucradas, proyecte la realización de un relevamiento actualizado de impactos de tóxicos ambientales sobre la población de la cuenca, con el objeto de detectar las enfermedades y/o patologías que guarden una relación directa con la contaminación de la cuenca y que se disponga su atención médica inmediata.

Tres jueces de la Corte, Doctores Juan Carlos Maqueda, Eugenio Zaffaroni y Roberto Vázquez en disidencia, difieren respecto del criterio de la mayoría en tres puntos sustanciales del fallo que reflejan una interpretación más profunda de la nueva ley de presupuestos mínimos de protección ambiental y una comprensión más acabada de las instituciones ambientales y sus particularidades.

En cuanto a la acreditación de la obligación de contratar un seguro ambiental de entidad suficiente para hacer frente a las posibles obligaciones ambientales que derivaren de su actividad (art. 22 de la ley 25.675), el fallo en disidencia entiende justificadamente que ello no se identifica con el objeto de la demanda y hace lugar a la medida cautelar solicitada en ese punto, intimando a las demandadas para que en el plazo de 10 días acrediten el cumplimiento de lo dispuesto en el art. 22 de la citada ley.

En ningún lugar del fallo ni en su disidencia se cuestiona la falta de reglamentación de la medida para entender que la misma no es operativa.

En su caso la falta de reglamentación posibilitará a las empresas demandadas una mayor flexibilidad en la contratación del seguro, no exigiéndoseles un tipo de seguro particular ni un monto o una prima determinada, siempre que cumplan con la ley de seguros y el requisito, para nada menor, de que éste tenga entidad suficiente para afrontar la “recomposición del daño que su tipo pudiese producir” (ley 25.675, art. 22).

La disidencia, fundamenta su opinión fundamentalmente en el principio precautorio, desestimado en el fallo por la mayoría, así como en los fundamentales principios de responsabilidad y prevención, todos ellos integrantes del derecho ambiental internacional y de la buena práctica ambiental, recogidos más recientemente en la ley 25.675, art 4.

También encuentra pertinente el pedido de Oficio para que se informe el detalle de empresas dedicadas a la exploración y explotación de hidrocarburos en el área de la Cuenca Neuquina. Al respecto manda librar oficio a la Secretaría de Energía de la Nación y a la Secretaría de Ambiente y Desarrollo Sustentable, al mismo tiempo que ordena el traslado de la demanda a las empresas individualizadas en la demanda.

Este pedido de información también encuentra fundamento en el derecho de acceso a la información contemplado en la misma ley del ambiente (art. 16 a 18) y en la nueva ley de acceso a la información pública 25.831, también presupuesto mínimo de protección en los términos del artículo 41 de la Constitución Nacional.

Este inteligente mecanismo, solicitado en la demanda, posibilita la identificación de la pluralidad de sujetos presuntamente causantes de la contaminación, muchas veces difícil o imposible para el damnificado, a quienes históricamente se los ha llamado “difusos” por la complejidad en su identificación e individualización.

Esta flexibilidad requerida es propia del proceso ambiental, ha sido muy analizada en la doctrina y claramente establecida por el artículo 32 de la ley 25.675 al establecer que “el juez interviniente podrá disponer todas las medidas necesarias para ordenar, conducir o probar los hechos dañosos en el proceso a fin de proteger efectivamente el interés general.”



La denegatoria del pedido de información es contraria a la legislación sobre información vigente y, perjudica al núcleo de damnificados, a través del ocultamiento de la información que debe ser pública y accesible. A la vez esta decisión de mayoría también beneficia injustamente a quienes no han sido identificados por la demandante frente a las empresas individualizadas. Un elemental criterio de justicia, si no se encuentra un motivo suficiente en los alcances de las normas vigentes citadas, debería revertir este criterio restrictivo.

Este fallo preliminar de la Corte es solo el comienzo de la discusión sobre uno de los principales temas que incorpora la nueva ley del ambiente 25.675: el régimen de responsabilidad aplicable respecto del daño ambiental colectivo. De este modo la jurisprudencia de la Corte, así como los tribunales inferiores lo han hecho antes respecto de la causa Municipio de Magdalena c/ Shell en 2002 y otros casos con montos reclamados inferiores, irán marcando el camino de la ley en los aspectos aun no reglamentados.

El alcance que se otorgue a la “recomposición” y la decisión final en materia de la contratación de seguros ambientales por parte de las empresas, sentarán una importante jurisprudencia en base a la cual las empresas deberán adecuar su acción, su cálculo de costos y su gestión en el futuro.

En el marco de la causa “Mendoza, Beatriz y otros c/Estado Nacional y otros s/Daño Ambiental Colectivo” (Saneamiento del Riachuelo), se llevó a cabo el 20 de febrero ppdo. la audiencia pública convocada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación. En la misma, se escuchó la palabra de la Secretaría de Medio Ambiente y Desarrollo Sustentable, en representación de las autoridades demandadas (Estado Nacional, Provincia de Buenos Aires y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires).

De la Gacetilla publicada por la Fundación Ambiente y Recursos Naturales (FARN) surge que:

- a) No se cuenta con información respecto del número preciso y actualizado de industrias radicadas en la cuenca, cuáles son los

vertidos que produce cada una de ellas y de qué manera afecta ello a la capacidad de absorción de la cuenca.

- b) No se aportaron datos respecto de cuál es el presupuesto con el que cuenta actualmente la Secretaría de Medioambiente y Desarrollo Sustentable para llevar a cabo el Plan y cómo se destinará en el presente año. En el mismo sentido, tampoco se mencionaron quienes son los organismos encargados de las diversas obras anunciadas que no están a cargo de la Secretaría. No se refieren plazos concretos proyectados de comienzo y finalización de las obras, ni detalle de las mismas.
- c) En relación a la reconversión de tecnología, no se informa la definición de cuáles serán los criterios para otorgar los créditos verdes (320 millones de pesos anunciados) y sus características.
- d) Las medidas enunciadas no cuentan con indicadores y parámetros que permitan tener una referencia clara de la dirección y el contexto del plan estatal.
- e) En cuanto a la atención de las víctimas de la contaminación cabe señalar que, tal como ha puntualizado la Corte, no existe una Política Activa de Salud que permita la atención preventiva de los posibles damnificados y se desconoce el número de los afectados por la contaminación ambiental, su composición, dónde están situados, cuáles son las principales patologías en la actualidad y en definitiva cuales han sido las personas que fueron beneficiadas por las acciones del Plan estatal.
- f) Por lo tanto, habida cuenta de la complejidad que presentan las causas ambientales y especialmente la problemática de la Cuenca Matanza Riachuelo, reiteran que es necesario que la Corte incorpore de manera inmediata un cuerpo técnico pericial para recibir asesoramiento independiente que le permita la evaluación de la información presentada y de esa manera se encuentre en condiciones técnicas de evaluar las acciones desarrolladas y proyectadas.

## 5. El aporte del sistema contable

Hemos destacado los cambios verificados por la doctrina contable del término activo, modificaciones consideradas luego por las normas contables, y es donde nos preguntamos si no habrá llegado el momento de investigar la posibilidad de tomar el “recurso natural” en el marco de la contabilidad patrimonial con su aporte positivo al patrimonio del ente y no exclusivamente a aquél como generador de quebrantos al comprobarse su agotamiento o reducción. Al respecto, en un trabajo anterior decíamos que “así como también un ente debe reflejar contablemente sus pasivos, de la misma manera debería evaluar la incidencia de las cuestiones ambientales al momento de efectuar una inversión permanente en otra sociedad y contabilizar la misma mediante el método del valor patrimonial proporcional, dejando reflejada la correspondiente llave de negocio, ya sea positiva o negativa, lo que en muchos casos –no en todos– respondería a cuestiones ambientales.

Tal sería el caso de la industria pesquera y la contaminación de las aguas y la industria de la madera y la deforestación, el turismo en general y los sustanciales cambios en las condiciones climáticas donde el aumento o la disminución de la temperatura pueden modificar las expectativas futuras acerca de la rentabilidad del ente... Resultará entonces que la naturaleza deberá formar parte de nuestros activos en el caso de inversiones en otras sociedades a través del reconocimiento adecuado del valor llave que en el pasado se veía condicionada por ciertas subjetividades.”<sup>11</sup>

Así como nos encontramos con entes, no sabemos cuántos, que transfieren directamente a los ríos residuos peligrosos, por cuanto no han construido plantas de tratamiento ni han adoptado nuevas tecnologías, minimizando los riesgos de su actividad productiva, y se debería en estos casos contar con información, ya sea porque una ley o

---

<sup>11</sup> Pahlen Ricardo J.M. y otros “El medio ambiente y los recursos naturales en los sistemas de información contable y sus modelos”. Trabajo presentado a las XV Jornadas Universitarias de Contabilidad. Universidad Nacional de Cuyo. Año 1994

una norma contable lo exija, independientemente del grado de posibilidad de ocurrencia de la contingencia negativa, aquellos entes que hayan trabajado con responsabilidad social, que cuentan con ventajas comparativas frente a otros, deberían también reflejar esta situación en los informes contables por ellos presentados.

Con respecto a los activos intangibles, cabe mencionar que “si se tiene en cuenta la responsabilidad social de la empresa, es lógico que la misma deba facilitar cualquier información que pueda afectar de inmediato, o en el futuro, a todos los usuarios. En la actualidad, la conservación del medio ambiente es uno de los factores de responsabilidad más preponderantes y el desarrollo exitoso de la empresa debería estar íntimamente relacionado con su accionar en este aspecto ya que, a pesar de que en ocasiones los costos por producir productos más respetuosos con el entorno pueden incrementarse (en otras ocasiones se reducen considerablemente por reducción del consumo de energía y materiales, por eliminación de despilfarros, residuos, vertidos, etc.) en el futuro se compensarán con mayores ingresos y mayor competitividad en un mercado globalizado”<sup>12</sup>

Fallos como el “Mendoza” ya expuesto, que imponen al Estado Nacional y Provincial un urgente saneamiento del Riachuelo, muestran una tendencia al reclamo indemnizatorio de millones de víctimas de tragedias ambientales previsibles, darán lugar a estudios para una tecnología limpia, innovaciones que sean eficientes y no perjudiquen al medio ambiente. No es la naturaleza la que está en peligro, en mayor medida el peligro está orientado hacia la subsistencia del hombre y su sistema de vida y la conservación de este capital natural implicará el reconocimiento de un activo.

Los economistas señalan que la asignación de un valor económico a los recursos naturales refleja lo que las personas están dispuestos a pagar por ellos, ya sea para apropiársela o para protegerla, o la voluntad de aceptar un pago como compensación por el daño ambiental; así una

---

<sup>12</sup> Fronti de García Luisa y Fernández Cuesta Carmen “La información contable ambiental y la convención marco sobre el cambio climático”. Trabajo presentado a las XXV Jornadas Universitarias de Contabilidad y I Jornadas Internacionales de Contabilidad. Buenos Aires. Noviembre de 2004.

de las metas del informe Brundtland, <sup>13</sup> afirma que una medida para la conservación de la naturaleza que aliente el crecimiento económico, requiere introducir los componentes ambientales dentro del mercado, asignándole precios y propietarios.

## 6. Conclusiones

Los entes cada día son más conscientes del impacto causado por las actividades por ellos desarrolladas: productoras o prestadoras de servicios, sobre el medioambiente y la protección medioambiental no pasa a ser un dilema frente al desarrollo, sino un elemento a considerar.

El desarrollo sustentable propone compatibilizar tres dimensiones del desarrollo: el económico, el social y el ambiental para alcanzar un estado de gobernabilidad que suministre bienestar y niveles de calidad de vida acordes con las aspiraciones ciudadanas. Este equilibrio rara vez se logra, aún en países altamente desarrollados; la dificultad está presente en llegar a encontrar experiencias genuinas que nos indiquen el camino por seguir.

Frente a esta situación, cabe preguntarnos, qué acciones tenemos a nuestro alcance, y la jurisprudencia brinda una alternativa, lo demuestran fallos recientes de relevancia, como el recaído en el caso Mendoza extensamente comentado.

En cuanto a la provisión de recursos naturales atendiendo a la posibilidad de su utilización por el ente, si bien representan elementos y fuerzas de la naturaleza que el hombre puede utilizar y aprovechar para satisfacer sus necesidades, no se debe dejar de lado que pueden afectar el proceso de producción y tienen su origen en fenómenos o procesos naturales que escapan al control del hombre. Cabe agregar que no siempre se consideran recursos naturales a los mismos elementos de la naturaleza, sino sólo aquellos que se pueden transformar.

---

<sup>13</sup> Informe socio-económico elaborado en 1987 por la Dra. Brundtland. En este informe se utilizó por primera vez la palabra “desarrollo sostenible” definido como aquél que satisface las necesidades del presente sin comprometer las necesidades de las futuras generaciones.

La incorporación de los efectos medioambientales en los entes, supone la existencia de un sistema de información que permita captarlos, para su posterior registración; caso contrario, se estaría midiendo de forma no adecuada la rentabilidad de la actividad empresarial. Este escenario, exige un análisis de las actividades: industriales, comerciales o de prestación de servicios realizadas y una identificación del impacto ambiental en los informes que brinde el sistema contable, caso contrario la información contable no cumpliría con todos los requisitos, al carecer de “confiabilidad”, y para que ese informe contable sea confiable debe reunir entre otros requisitos los de “aproximación a la realidad”, “esencialidad”, “integridad”, ya indicados en el Marco Conceptual – Resolución Técnica 16 FACPCE, en Argentina.

La información contable a ser presentada a terceros cumple un rol importante ante los distintos usuarios, que fue cambiando en los últimos tiempos. Hasta la década de los 70, en el siglo XX, la función de los estados contables era demostrar que los recursos del ente habían sido empleados adecuadamente, es decir exigía ese enfoque de la función administrativa, el uso eficiente y rentable de los recursos y su protección con respecto a los factores del contexto económico.

Este enfoque separaba la propiedad del control de los recursos. Cabe mencionar que así tipifica parte de la doctrina contable a los arrendamientos, bajo la denominación de “enfoque de la propiedad legal”

Otro enfoque se basó en la utilidad de la información contable para tomar decisiones, básicamente de usuarios externos. Frente al desarrollo de los mercados de valores y de la economía, los usuarios que requieren información pasan a ser los inversores y los acreedores actuales y potenciales.

Sobre la base de ese enfoque de la “utilidad” para los usuarios tipo se elaboró el marco Conceptual del IASB y la Resolución Técnica 16 FACPCE. Este último considera “usuarios tipo: cualquiera fuere el ente emisor, a sus inversores y acreedores, incluyendo tanto a los actuales como a los potenciales; adicionalmente en los casos de entidades sin fines de lucro no gubernamentales, a quienes les proveen o podrían suministrar recursos (por ejemplo los socios de una asociación civil) y en

los casos de entidades gubernamentales, a los correspondientes cuerpos legislativos y de fiscalización”.

Cabe preguntarnos si el reconocimiento contable de las ventajas competitivas que algunos recursos naturales aportan al aumento del patrimonio del ente, no deberían ser consideradas como tales en los informes a presentar a terceros, no olvidando la evolución del concepto de activo que hoy considera el Marco Conceptual, donde no se requiere propiedad sino solamente que se cumpla con el enfoque de los beneficios y riesgos que allí se indica. El hecho de ignorar el buen manejo de los recursos naturales por un ente, provocan un alejamiento a la estimación contable de un valor del ente y su capacidad para generar riqueza carecería de objetividad, pues presentaría sesgos hacia la subvaluación del patrimonio, cuando solo estaríamos reconociendo las contingencias negativas o las deudas emergentes de un inadecuado uso de esos recursos naturales.

Si bien el concepto de responsabilidad social escapa de los alcances de este enfoque de utilidad de la información contable”, la sola existencia de activos intangibles que se generan internamente en los entes y la forma en que el ente administra los recursos-aquellos de su propiedad y también los otros sobre los cuales goza de los beneficios y soporta los riesgos- genera la necesidad de un nuevo cambio en la terminología contable adoptada por la normas contables profesionales. La contabilidad patrimonial centra su atención en el patrimonio, pues lo debe representar y medir, respetando requisitos de la información contable como el de integridad y utilidad, y frente a este concepto de responsabilidad social empresarial aparece un nuevo activo intangible para el ente.

Luego de ese enfoque de la toma de decisiones y de la utilidad se han visto ampliados los usuarios de la información contable, y no solo se trata de accionistas y prestamistas, sino también de clientes, empleados, gobierno, y la Sociedad en su totalidad. Este enfoque de la responsabilidad tiene una visión de la contabilidad construida sobre una base social que trasciende los intereses privados que están en juego y prioriza el campo de la responsabilidad de la profesión contable, aportando el sistema contable una visión integral: una concepción social

fundamentada en el Interés público, partiendo de algunas premisas de la teoría general de la contabilidad y redefiniendo su marco conceptual.

Hemos destacado los cambios verificados por la doctrina contable del término activo, modificaciones consideradas luego por las normas contables, y es donde nos preguntamos si no habrá llegado el momento de investigar la posibilidad de tomar el “recurso natural” en el marco de la contabilidad patrimonial con su aporte positivo al patrimonio del ente y no exclusivamente a aquél como generador de quebrantos al comprobarse su agotamiento o reducción.

Fallos como el “Mendoza” ya expuesto, que imponen al Estado Nacional y Provincial un urgente saneamiento del Riachuelo, muestran una tendencia al reclamo indemnizatorio de millones de víctimas de tragedias ambientales previsibles, darán lugar a estudios para una tecnología limpia, innovaciones que sean eficientes y no perjudiquen al medio ambiente. No es la naturaleza la que está en peligro, en mayor medida el peligro está orientado hacia la subsistencia del hombre y su sistema de vida y la conservación de este capital natural implicará inexorablemente el reconocimiento de un activo.



